

附件 2:

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 200311061

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

审计聘任制度安排: 一项理论研究

Audit Employment Institution Arrangement:

A Theoretical Research

许一忠

指导教师姓名: 陈汉文 教授

专 业 名 称: 会计学

论文提交日期:

论文答辩时间:

学位授予日期:

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2006 年 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文而产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

附件 4:

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版,有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅,有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索,有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

1、保密 (), 在 年解密后适用本授权书。

2、不保密 ()

(请在以上相应括号内打“√”)

作者签名:

日期: 年 月 日

导师签名:

日期: 年 月 日

内容摘要

注册会计师的独立性问题一直是一个研究热点，学者们从各个角度探讨了影响审计独立性的因素，其中的一个因素就是审计聘任制度，即审计委托制度，然而却很少有学者从理论上全面、深入地探讨过审计委托问题。本文的写作动机就是希望通过对审计聘任制度进行比较深入的研究，尝试着提出一种可能的审计聘任制度解决方案，以期能为完善我国的审计聘任制度安排提供些许借鉴，提高注册会计师的独立性。

除第一章导论(介绍了写作背景和相关文献)外，本文的结构如下：

第二章从理论上推导出审计聘任制度安排的最优范式。我们以企业的合约性质为基点，从审计的起源角度考察审计的本质问题，我们持审计本质的“代理理论”观点。从审计的本质中，我们发现审计聘任制度安排的两个标准：一是应能最大限度降低信息不对称，二是聘任权应安排于最迫切需要审计的主体。我们的结论是，外部股东是理论上的最佳委托人。

第三章审计聘任制度安排之悖论与解读。本章，我们从现实考察，我们注意到现实中审计的委托人主要是公司的管理当局，基于此，提出审计聘任制度安排的悖论，并从我国特殊的股本结构、集体行动及历史考察等三个角度对这一悖论进行了解读。

第四章审计聘任主体：公司治理结构内的讨论。正是由于现行的审计聘任制度安排的扭曲，才导致了审计独立性的缺乏，所以我们首先尝试着从公司治理结构框架内寻找解决方案。本章我们从公司治理结构内的各个主体探讨了是否他们能成为合格的审计委托人。我们从控股股东、董事会（包括独立董事和审计委员会）、监事会、经理等方面进行了详尽的考察后认为这些主体都无法胜任审计委托人的角色。

第五章审计聘任制度改革：一种观点。我们认为既然公司治理结构内部无法解决审计委托人的问题，那么就应当从外部来考虑。我们提出了一种新的设想，认为由保荐人加保险公司充当审计委托人是目前可行的一种替代选择。

关键词： 审计聘任制度；委托；保荐人制度

厦门大学博硕士论文摘要库

Abstract

The auditor independence has been a hot topic. Many scholars discussed the factors influencing the auditor independence, one of which is the audit employment institution. However, just a few of them have conducted a deep research on this issue. This paper aims to put forward a resolution for it in order to improve china's audit employment institution and strengthen the auditor independence.

The structure (except chapter 1, which introduces the research background and related articles) is arranged as below:

Chapter 2 Reach the optimum pattern of audit employment institution. Based on the contract quality of enterprises, we inspect the nature of auditing. We find two requirements of the arrangement of audit employment institution: one is to reduce the information inequality to the most degree; the other is that the employment rights should be offered to those who need auditing most. We reach the conclusion that the external shareholder should be best audit receiver.

Chapter 3 The audit employment institution arrangement: the preposterousness and the explanations. We find that the audit receiver mainly is the management in reality. So we pose the preposterousness and explain it in three ways: china's shares arrangement, group action and history review.

Chapter 4 The subject of the audit employment institution. Because of the distortment of the audit employment institution, resulting the scarcity of independence, we first seek the resolution in the corporate governance framework. We inspect several parties within the framework to see if they can be a good audit receiver including the dominant shareholder, the board of directors (including the independent director and the auditing committee), board of supervisors and management with the result that none of them can be a good audit receiver.

Chapter 5 The innovation of audit employment institution. We should seek for external resolution since we cannot find a good audit receiver within the internal corporate governance framework. We make such assumption that the insurance company and sponsor to be the audit receiver should be a good choice.

Key words: The audit employment institution; Employment; Sponsor institution

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

前 言.....	1
一、本文的思路.....	1
（一）写作动机.....	1
（二）分析方法.....	1
（三）篇章结构.....	1
二、本文的主要创新.....	2
第一章 导 论.....	3
一、问题的提出.....	3
二、相关文献综述.....	5
三、小结：一点说明.....	9
第二章 审计聘任制度安排：最优范式	11
一、一些假设及定义.....	11
二、审计聘任制度安排：最优范式	15
（一）审计的起源与审计本质.....	16
（二）审计本质与审计聘任制度.....	21
三、最优范式：基于历史的分析	25
四、小结.....	27
第三章 审计聘任制度安排之悖论与解读	29
一、审计聘任制度安排：悖论的提出	29
二、悖论的解读：审计自愿需求的缺乏—基于中国特殊的公司治理 的分析.....	33
三、悖论的理论解读：一般性的分析	36
四、悖论的历史解读：管制的影响	37
五、小结.....	40
第四章 审计聘任主体：现行公司治理结构内的讨论	42

一、公司治理结构的一般性描述	42
二、控股股东.....	43
三、董事会（不含独立董事）	45
四、独立董事.....	48
五、监事会.....	51
六、经理.....	53
七、简短的小结：一个结论.....	53
第五章 审计聘任制度改革：一种观点	54
一、国外关于审计聘任制度改革的观点	54
二、国内关于审计聘任制度改革的观点	56
三、审计聘任制度改革：一种观点	57
（一）保荐人制度的简要介绍.....	57
（二）保荐人：一种次优的替代选择.....	59
四、小结.....	62
参考文献.....	63
后 记.....	65

Contents

Foreword.....	1
Chapter 1 Introduction.....	3
1.1 The introductions of topic	3
1.2 Related research essays	5
1.3 Summary: one illustration	9
Chapter 2 The audit employment institution arrangement: the optimum pattern.....	11
2.1 Some assumption and definition.....	11
2.2 The audit employment institution arrangement: the optimum pattern ...	15
2.2.1 The origin and nature of auditing.....	16
2.2.2 The nature of auditing and audit employment institution	21
2.3 The optimum pattern: a history review	25
2.4 Summaries	27
Chapter 3 The audit employment institution arrangement: the preposterousness and explanations.....	29
3.1 The audit employment institution arrangement: the introduction of preposterousness	29
3.2 The explanation of preposterousness: the scarcity of the voluntary need of auditing-analysis based on china's corporate governance.....	32
3.3 The theoretical explanation of preposterousness: the general analysis	36
3.4 The historical explanation of preposterousness: the influence of surveillance	37
3.5 Summaries	40
Chapter 4 The subject of audit employment institution: within the current corporate governance structure	42
4.1 The general description of the corporate governance structure.....	42
4.2 The dominant shareholder	43
4.3 The board of directors (not including independent director)	45

4.4 The independent director	48
4.5 Boards of supervisors	51
4.6 Management	53
4.7 Summaries: a conclusion	53
Chapter 5 The innovation of auditing employment institution.....	54
5.1 The international viewpoints of innovation of auditing employment institution	54
5.2 China's viewpoints of innovation of auditing employment institution	56
5.3 The innovation of auditing employment institution: one viewpoint	57
5.3.1 The brief introduction of sponsor institution	57
5.3.2 Sponsor: An alternative.....	59
5.4 Summaries	62
Reference.....	63
Postscript	65

前 言

一、本文的思路

（一）写作动机

财务舞弊和审计监管失效是一个国际性的、历史性的问题，也是学界研究的热点课题之一，更是各国政府着力解决的难题之一。近几年来，审计失败愈演愈烈，无论是在国内还是在国外，都发生过一些影响巨大的事件。琼民源、红光实业、银广夏、蓝田股份、安然、世界通信、施乐等等这些舞弊公司的背后都牵扯着审计师不光彩的背影，注册会计师在其中扮演着重要的“帮凶”的角色，使得注册会计师再次被推到风头浪尖上，成为众矢之的，有关独立审计制度问题亦被各界广为关注，到底是什么原因导致独立审计制度的失灵？

笔者认为，审计聘任制度直接影响着注册会计师的独立性，国内外许多专家学者也注意到了这一影响，然而对此问题进行深入剖析的却很少，更缺乏具建设性的政策建议。本文在借鉴已有研究成果的基础上，对这一问题进行全面的探讨。本文将笔墨着重于探寻上市公司最佳的审计委托人，并建立一种全新的审计聘任制度安排，为解决审计监管失效问题提供一种可供参考的方案。

从理论上建立一种新的审计聘任制度模式，以期根治审计失效提供一种途径，是为本文的写作初衷。

（二）分析方法

本文主要采用规范研究的方法。从理论上演绎推理出审计聘任最优制度安排，提出审计聘任制度安排悖论，运用归纳法对其进行阐释，利用史证法从历史的角度对其进行检验。采用列举法论述了公司治理结构内各个主体无法胜任审计委托人的原因，最后得出本文的结论。

（三）篇章结构

论文总共包括五章。第一章介绍了文章的写作背景和已有的研究成果；第二章从理论上推导出审计的起源和审计本质，并根据审计本质提出最优的审计聘任

制度安排；第三章以现有的审计聘任制度安排来比照上一章理论上所推导出的最优模式，提出审计聘任制度安排的一个悖论，并从我国特有的公司治理结构、集体行动的逻辑以及管制等角度对这一悖论进行全面的阐释；第四章探讨在公司治理结构内是否能够解决现行审计聘任制度安排所存在的问题。我们逐一检视了公司治理内部的各个主体，发现没有一个主体能够胜任审计委托人这一角色；第五章我们跳出公司治理结构框架，试图从外部寻找一个可靠的审计委托人，我们得出结论，保荐人是一个最佳的替代选择。

二、本文的主要创新

要在会计领域内有所创新是极其困难的。本文在借鉴前人研究成果的基础上，对审计聘任制度安排问题进行了较为全面和深入的论述，笔者不敢妄言创新，只是在这一课题上尝试着提出了一些不成熟的看法，以期引起学界的共鸣。概括起来，作者的主要观点有以下三点：

- 1、提出了最优的审计聘任制度安排。首先，从审计的起源探讨审计的本质问题，我们持审计本质的“代理论”观点，并从审计本质中归纳出两条审计委托人应当具有的特征，以这两个特征为基础，我们细分股东为内部股东和外部股东，认为外部股东才是理论上最佳的审计委托人。
- 2、提出了审计聘任制度安排悖论并对其进行全面的解读。理论上外部股东应当是最佳的审计委托人，然而外部股东一般而言是一些中小股东，拥有的表决权有限，几乎影响不了公司的决策，缺乏行使监督权力所必须的话语权，换句话说，其监督权力有名无实，这就形成一个悖论，一个几乎没有监督权力的人却又迫切地需要行使监督权利以维护自身的利益。在现实中这一权力的行使是由管理当局自己来进行的，我们把这一本该由外部股东聘任、付费而实际却由管理当局来执行的制度安排称为审计聘任制度安排悖论，并从我国特有的公司治理结构、集体行动的逻辑以及管制等角度对这一悖论进行全面的阐释。
- 3、提出了一个可行的审计聘任制度模式。我们认为公司治理结构内部是无法解决现行的审计聘任制度困境的，我们提出由保荐人充当审计委托人的模式，我们认为这一模式有助于解决目前审计委托制度所存在的问题。

第一章 导论

一、问题的提出

1997年，琼民源在其年报中虚构利润5.4亿元，虚增资本公积高达6.57亿元，海南中华会计师事务所发表了无保留意见；还是1997年，红光实业“包装”上市过程中^①，成都蜀都会计师事务所也出具了具有严重误导性的盈利预测审核报告，给投资者造成了无法挽回的重大经济损失。2001年，中国股票市场运行11年来最严重的事件之一，银广夏因制造虚假财务信息受到指控而被迫暂停交易。中国证监会的调查发现，1998年至2001年期间，银广夏累计虚构销售收入104,962.60万元，少计费用4,845.34万元，导致虚增利润77,156.70万元，担任银广夏审计的中天勤会计师事务所因此被卷进漩涡，银广夏的签字注册会计师被逮捕，中天勤会计师事务所被撤销证券审计资格。2002年蓝田股份东窗事发，公司因涉嫌提供虚假财务信息，公司董事长保田、董事兼总会计师黎洪福、董事会秘书王意玲及7名中层管理人员被公安机关拘传，并接受调查。然而蓝田造假丑闻的曝光，不是来自于对蓝田进行常年年报审计的注册会计师，而是来自于业外人士，这着实让人吃惊。其实，蓝田主要是通过虚假交易或事项来“创造利润”，其造假手法非常简单。注册会计师只要认真执行分析性复核程序，便可以轻易发现蓝田的造假问题，但是，注册会计师却没有查出任何问题。事后发现，蓝田的会计账目非常混乱，按理说注册会计师是不能表示意见的，但是，对蓝田进行年报审计的注册会计师却发表了相应的审计意见，我们认为与其说这是执业胜任能力的问题，不如说这是执业道德的问题。如果说这是转型经济时期不发达资本市场上发生的不可避免的现象的话，那么在发达资本市场上存在着同样的情景就不能不令人深思了。

2001年，安然丑闻爆发，一直负责其审计工作的安达信公司首席执行官约瑟夫·贝拉迪诺发表声明认错，表示有关人员在销毁文件时出现了严重的判断错误，2002年6月15日美国法院大陪审团裁定，安达信会计师事务所因销毁安然公

^① 有关这些案例的研究参见陈汉文，“公司治理结构与会计信息质量——由‘琼民源’引发的思考”，《会计研究》，1999.5；陈汉文，“‘红光’造假行为与注册会计师过失分析”，《审计研究》，2000.2

司文件资料妨碍司法罪成立。这一裁决使安达信公司面临被罚款 50 万美元和察看期 5 年的处罚，2002 年 8 月 31 日安达信自动放弃了在美国各州的营业执照，至此成立于 1913 年已经具有 89 年历史的全球五大会计师事务所之一的安达信正式退出了历史舞台。一波未平，一波又起，而后世界通信丑闻被揭穿。2002 年 6 月 25 日美国第二大长途电信运营商世界通信公司 World.Com 发布声明，承认自 2001 年初到 2002 年第一季度，通过将大量的线路成本计入资本项目的手法，虚增收入 38 亿美元，虚增利润 16 亿多美元。该丑闻曝光后世界通信公司的股票一路狂泻，由曾经最高时达 64.50 美元的股价，跌至仅几美分，使投资者蒙受了 1100 多亿美元的惨重损失，再次重创了华尔街的信心，美国、欧洲以及亚洲股市都受到严重影响。众多媒体指出，世界通信公司事件是美国历史上金额最大的财务欺诈事件。在这一事件中，安达信公司的不光彩身影依然出现其中。^①仅在世界通信财务舞弊事件曝光后的第三天，也就是 2002 年 6 月 28 日，美国媒体又披露全球最大的复印机制造商、曾是美国最可信赖的 50 家公司的施乐公司（Xerox），自 1997 年至 2001 年间，虚报收入 60 多亿美元，虚增利润 14 亿美元。此前的 4 月份，美国证券交易委员会（SEC）曾估计施乐公司 1997—2001 年 5 年间虚报收入约 30 亿美元，已对该公司处以了 1000 万美元的罚款，同时要求该公司重新进行审计，彻底查清账目。此后施乐公司解雇了原负责审计的毕马威会计师事务所，改聘普华永道会计师事务所。普华永道的审计表明，该公司虚报的收入额超过 60 亿美元，大大超出 30 亿美元的预计数，其中最为主要的问题是违反一般公认会计原则，将大量的租赁收入提前确认。

可以说在所有公司舞弊案件中都牵涉着注册会计师的身影，注册会计师在其中扮演着重要的“帮凶”的角色，使得注册会计师再次被推到风头浪尖上，成为众矢之的，有关独立审计制度问题亦被各界广为关注，到底是什么原因导致独立审计制度的失灵？国内外的学术界和实务界纷纷进行深刻的反思，重新思考和探讨了一系列范围广泛的重大问题，包括财务信息披露规则、审计模式、独立性（包括咨询服务、定期轮换、委托关系等）、事务所的监督、审计档案的保管以及由此引发对公司治理中的独立董事制度、审计委员会制度、财务管理理念、高级管理人员的激励制度，甚至对政治制度中公司和政府关系的影响，对商业道德和社

^① 有关这些公司的案例分析可参阅黄世忠主编：《会计数字游戏：美国十大财务舞弊案例剖析》，北京：中国财政经济出版社，2003

会诚信产生的影响等进行了全方位的反思。这些问题中,独立性是大是大非问题,尤为受到各界的关注。(刘秦, 2003)

在我们看来,独立性不仅表现在发现问题的能力,更重要的是表现在发现问题后,顶住管理当局的压力,揭露问题的能力。人们通常认为,只要注册会计师与客户之间没有利害关系,在第三者看来是独立的,即可认为是独立的。但是大量审计失败的案例表明,人们经常忽视了影响独立性的另一个重要因素——审计委托模式。不同的审计委托模式,直接影响审计关系的性质,从而影响到注册会计师的经济利益,所以审计业务委托模式是审计关系的决定性因素,而审计关系是影响审计独立性的前提性、内在性因素。换句话说,审计委托模式与审计独立性是密切相关的。现行的审计委托模式会带来不恰当的审计关系,它对注册会计师独立性的影响是一个具有经济理性的注册会计师自身无法克服的。

我们认为,在现代审计委托关系中,审计委托的实质控制权已经转移到管理当局手中,导致注册会计师在经济利益上无法独立于管理当局,进而危及审计质量,这是造成一系列会计丑闻发生的主要原因之一。

二、相关文献综述

笔者查阅了大量的研究文献,发现有关“审计聘任”或者“审计委托”方面的专门论文或著作少之又少,更惶论经典性的论文或著作,但同时笔者又发现,在学界和实务界中,有许多专家学者都已注意到这一问题,也有不少极具创见性的观点发表,尽管并没有深入的探讨。所以笔者以下的文献综述可能代表性不够,但其至少代表了这一课题的研究现状。

最早注意到这一问题的或许要属夏拉夫、莫茨(1990)二人在其经典性著作《审计理论结构》中的论述了,他们注意到审计人员与委托人之间的密切关系尤其是审计公费的影响,使得在外行人看来审计人员独立于委托人是很难理解的,这里的委托人当然指的是企业管理层。他们承认会计公司要生存下去,就应从委托人那里收取服务费,……委托方的管理当局是唯一与审计人员有直接联系的利害关系者。作为一篇审计理论的开创性著作,二人并没有在这一问题上花费太多笔墨,与其说他们解决了问题不如说他们只是提出了问题。查特菲尔德(1989)也注意到了审计人员与委托人之间独立性的困难:“庄园的审计人员也不与有利

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库